

N° 1904110

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

M. et Mme B...

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Mme Hélène Le Toullec
Rapporteuse

Le tribunal administratif d'Orléans

Mme Véronique Doisneau-Herry
Rapporteuse publique

3^{ème} chambre

Audience du 14 juin 2021
Décision du 28 juin 2021

19-04-02-01-03-03
C

Vu la procédure suivante :

Par une requête et un mémoire enregistrés le 18 novembre 2019 et le 18 mai 2021, M. et Mme A... et C... B..., représentés par la société d'avocats F., 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 prélèvements sociaux auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 2014 ;

2°) à titre subsidiaire de reconnaître la qualité de loueur en meublé non professionnel de M. A... B... et de prononcer la décharge de la cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu en conséquence ;

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

Il soutient que :

- l'EURL Le Tremplin n° 9 exerce bien une activité professionnelle ouvrant droit au bénéfice de l'article 151 septies du code général des impôts : elle est associée de la SEP Société Hôtelière Le Tremplin qui exploite l'ensemble hôtelier Le Tremplin et l'existence d'un mandat par lequel elle a confié à la SNC Hôtelière Le Tremplin l'exploitation des lots lui appartenant et des parties communes n'est pas de nature à faire obstacle à la qualification professionnelle de l'activité qu'elle exerce, la délégation étant un mode de gestion permettant d'optimiser les résultats économiques d'une entreprise sous le contrôle du dirigeant ; la conclusion du mandat de gestion est postérieure à la création de la SEP ;

- l'administration a commis une erreur d'appréciation dans les modalités de calcul de la plus ou moins-value générée par la cession de la quote-part de participation : la cessation d'activité et la dissolution de l'EURL Le Tremplin n° 9 a entraîné la réalisation d'une moins-value professionnelle à son niveau ; cette moins-value à long terme relève du régime de l'article 151 nonies du code général des impôts, les parts de l'EURL Le Tremplin n° 9 étant détenues par M. B..., gérant et associé unique soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux ; cette moins-value à long terme permet, en application de la jurisprudence Quemener, de compenser l'imposition de la plus-value, non perçue par l'associé, puisque le prix de cession a servi à rembourser une dette de la société ; il convient ainsi de retenir le prix initial des parts, 7 622 euros, majoré des bénéficiaires pris en compte dans les revenus imposables de M. B... et des versements réalisés en vue de combler les pertes et minoré des déficits que M. B... a déduits pendant cette même période et des résultats reportés et qui lui ont été versés ; le prix de revient des parts de l'EURL est de 144 438 euros, la moins-value d'annulation des parts s'élève ainsi à 58 286 euros et n'est imputable sur la plus-value à court terme qu'à hauteur de 48 % de son montant soit 69 330 euros ; le montant du rehaussement après imputation de la moins-value à long terme est ramené à 200 803 euros ;

- à titre subsidiaire, il convient de considérer que l'EURL Le Tremplin n° 9 exerce une activité de loueur en meublé non professionnel, dès lors que le risque de l'exploitation pèse in fine sur le mandataire qui supportera, en cas de survenance d'un faible remplissage de l'hôtel, le versement d'une indemnité assurant à l'EURL Le Tremplin n° 9 un rendement minimum de ses biens ; par conséquent, la cession des lots immobiliers aurait dû relever du régime des plus-values immobilières des particuliers ; le montant de la plus-value imposable après application de l'abattement pour durée de détention prévu à l'article 150 VC du code général des impôts serait, pour l'assiette de l'impôt sur le revenu au taux de 19 %, de 11 103 euros et pour l'assiette des prélèvements sociaux au taux de 15,5 %, de 83 547 euros.

Par un mémoire enregistré le 31 janvier 2020, l'administratrice générale des finances publiques chargée de la direction spécialisée de contrôle fiscal Centre-Est conclut au rejet de la requête.

Elle soutient que les moyens soulevés par M. et Mme B... ne sont pas fondés.

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 Mme Le Toullec, première conseillère,
- et les conclusions de Mme Doisneau-Herry, rapporteure publique.

Considérant ce qui suit :

1. M. A... B... est l'unique associé de l'EURL Le Tremplin n° 9, société relevant de l'article 8 du code général des impôts, qui a fait l'objet d'un contrôle sur pièces au titre de l'année 2014. Le 7 mai 2014, la société Le Tremplin n° 9, a vendu les lots qu'elle détenait dans un ensemble immobilier, le Chalet-Hôtel Le Tremplin, à Méribel, ainsi que des participations au capital d'une société en participation (SEP), la Société Hôtelière Le Tremplin. Les cessions ont dégagé une plus-value de 486 060 euros s'agissant des immeubles et une moins-value de 6 592 euros s'agissant des participations. La société a déclaré une plus-value à long terme d'un montant de 212 763 euros à laquelle elle a appliqué l'exonération prévue à l'article 151 septies A du code général des impôts et une plus-value à court terme d'un montant de 273 297 euros à laquelle elle a appliqué l'exonération prévue à l'article 151 septies du même code. A l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration fiscale a estimé que la société avait appliqué à tort l'exonération prévue à l'article 151 septies à la plus-value à court terme et a rectifié le montant de la moins-value pouvant être déduit. Les bénéfices redressés, au titre de l'année 2014, ont été imposés entre les mains de M. et Mme B... dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux. Les cotisations supplémentaires d'impôts sur le revenu et de prélèvements sociaux en résultant ont été mises en recouvrement le 31 décembre 2018 pour un montant total de 157 386 euros. M. et Mme B..., qui ont contesté ces impositions supplémentaires par une réclamation du 6 mars 2019, rejetée par une décision de l'administration du 17 septembre 2019, en demandent la décharge.

2. En vertu de l'article 8 du code général des impôts, sous réserve des dispositions de l'article 6, l'associé unique d'une entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée, lorsque cet associé est une personne physique, est personnellement soumis à l'impôt sur le revenu pour les bénéfices sociaux de cette société dont il détient la totalité des parts.

Sur la remise en cause de l'exonération prévue à l'article 151 septies du code général des impôts :

3. Aux termes du I de l'article 151 septies du code général des impôts : « *Les dispositions du présent article s'appliquent aux activités commerciales, industrielles, artisanales, libérales ou agricoles, exercées à titre professionnel* ». En vertu du II du même article, les plus-values de cessions soumises aux dispositions des articles 39 duodécies à 39 quindecies 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 la totalité de leur montant lorsque les recettes annuelles sont inférieures à 250 000 euros « *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* ».

4. Si, en principe, tout membre d'une société en participation qui a pour objet une activité imposable dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, des bénéfices agricoles ou des bénéfices non commerciaux, doit être présumé y exercer une telle activité, fut-ce sans l'avoir révélé aux tiers, il en va en revanche différemment lorsqu'une ou plusieurs personnes autres que l'intéressé, qu'il s'agisse des associés ou non, ont été désignées pour gérer

la société. Dans ce cas, il ne peut être regardé comme exerçant personnellement l'activité mise en société que si sa participation effective à cette activité est établie.

5. Le service a remis en cause l'exonération prévue à l'article 151 septies au motif que la condition d'exercice de l'activité à titre professionnel n'était pas remplie. Il est constant que l'EURL Le Tremplin n° 9 a fait apport de la jouissance de ses lots à la SEP Société Hôtelière Le Tremplin qui a pour objet l'exploitation commerciale, en commun, de l'ensemble hôtelier Le Tremplin. Il est également constant que les propriétaires des lots, dont l'EURL Le Tremplin n° 9, ont confié la gestion de l'hôtel à un tiers, la SNC Société Hôtelière Le Tremplin, nommée gérante de la SEP. Par ailleurs, l'administration fait valoir, sans être contredite, que tant les fonctions administrative (tenue de la comptabilité, établissement des déclarations fiscales et sociales...) et financière (gestion de trésorerie, relations avec les établissements financiers), que la commercialisation (prospection des clients, production des services), la gestion des ressources humaines (embauche des salariés, règlements des salaires, animation des forces de ventes) et les approvisionnements (achats de marchandises, gestion des sous-traitants éventuels) étaient assurés par la SNC Société Hôtelière Le Tremplin, l'EURL s'étant limitée à exercer ses prérogatives d'associée de la SEP, en participant aux assemblées générales et en exerçant un contrôle a posteriori de la gestion. Il ne résulte ainsi pas de l'instruction que l'EURL Le Tremplin n° 9 et son gérant participaient de manière effective à l'activité hôtelière de la SEP Société Hôtelière Le Tremplin, la circonstance que le mandat de gestion a été conclu postérieurement à la création de la SEP étant à cet égard sans incidence. L'administration était donc fondée à considérer que cette société, tout comme son associé, M. B..., n'exerçaient pas une activité professionnelle au sens de l'article 151 septies du code général des impôts et à remettre en cause le bénéfice de l'exonération prévue à cet article.

Sur les modalités de calcul de la moins-value générée par la cession des parts de la SEP Société Hôtelière Le Tremplin par l'EURL Le Tremplin n° 9 :

6. Aux termes de l'article 39 duodecies du code général des impôts « 1. Par dérogation aux dispositions de l'article 38, les plus-values provenant de la cession d'éléments de l'actif immobilisé sont soumises à des régimes distincts suivant qu'elles sont réalisées à court ou à long terme / 2. Le régime des plus-values à court terme est applicable : / a) aux plus-values provenant de la cession d'éléments acquis ou créés depuis moins de deux ans (...) / 3. Le régime des plus-values à long terme est applicable aux plus-values autres que celles définies au 2 / 4. Le régime des moins-values à court terme s'applique : / a) aux moins-values subies lors de la cession de biens non amortissables détenus depuis moins de deux ans (...) / 5. Le régime des moins-values à long terme s'applique aux moins-values autres que celles définies au 4 / 6. Pour l'application du présent article les cessions de titres compris dans le portefeuille sont réputées porter par priorité sur les titres de même nature acquis ou souscrits à la date la plus ancienne (...) ».

7. Pour l'application de ces dispositions, dans le cas où une société, une entreprise ou une personne soumise à l'impôt à raison des bénéfices qu'elle tire de son activité professionnelle, cède les parts inscrites à l'actif de son bilan qu'elle détient dans une société ou dans un groupement relevant ou ayant relevé du régime prévu aux articles 8, 8 ter, 239 quater B ou 239 quater C du code général des impôts ou, lorsqu'elle ne dresse pas de bilan, les parts de

même nature qu'elle a affectées à l'exercice de sa profession, le résultat de cette opération, imposable dans les conditions prévues à l'article 39 duodecies précité et aux articles suivants du même code, doit être calculé, pour assurer la neutralité de l'application de la loi fiscale compte tenu du régime spécifique des sociétés et groupements susmentionnés, en retenant comme prix de revient de ces parts leur valeur d'acquisition, majorée en premier lieu, d'une part, de la quote-part des bénéfices de cette société ou de ce groupement revenant à l'associé qui a été ajoutée aux résultats imposés de celui-ci, antérieurement à la cession et pendant la période d'application du régime visé ci-dessus, et d'autre part, des pertes afférentes à des entreprises exploitées par la société ou le groupement en France et ayant donné lieu de la part de l'associé à un versement en vue de les combler, puis minorée en second lieu, d'une part, des déficits que l'associé a déduits pendant cette même période, à l'exclusion de ceux qui trouvent leur origine dans une disposition par laquelle le législateur a entendu conférer aux contribuables un avantage fiscal définitif, et, d'autre part, des bénéfices afférents à des entreprises exploitées en France par la société ou le groupement et ayant donné lieu à répartition au profit de l'associé.

8. Il résulte de l'instruction que l'EURL Le Tremplin n° 9 a cédé sa participation dans la SEP Société Hotelière Le Tremplin pour 32 816 euros et a déclaré une moins-value de 6 592 euros. Le service, qui n'a pas procédé à un recalcul du montant de la moins-value déclarée, a estimé que l'entreprise ne pouvait déduire que 3 164 euros. Dans leur réclamation devant le juge, les requérants soutiennent que l'administration a commis une erreur d'appréciation dans les modalités de calcul de la plus ou moins-value générée par la cession de la quote-part de participation et que la jurisprudence du Conseil d'Etat issue de sa décision n° 133296 du 16 février 2000 s'applique. M. et Mme B..., qui joignent à l'appui de leur moyen, un tableau de calcul, soutiennent qu'il convient de retenir le prix initial des parts, soit 7 622 euros, majoré des bénéfices pris en compte dans les revenus imposables – au titre des exercices 2009 à 2014 – et minoré des déficits déduits et des résultats reportés – au titre des exercices 1993 à 2008. Il en découle, selon les requérants, un prix de revient des parts de l'EURL de 144 438 euros – et non de 6 592 euros –, une moins-value d'annulation des parts de même montant, imputable sur la plus-value à court terme à hauteur de 48 % soit 69 330 euros. Tout d'abord, les requérants ne justifient pas du résultat déficitaire de l'exercice 2001. Ensuite, ils prennent en compte, au niveau des majorations, la somme de 43 076 euros correspondant au résultat déficitaire de l'exercice 2014 au motif que les conséquences financières, pour l'EURL, font apparaître une rectification de 227 058 euros et celles des requérants un rehaussement de 270 133 euros. Toutefois, il résulte de l'instruction que le montant des conséquences financières sont identiques pour l'EURL et M. et Mme B.... Enfin, les requérants ne contestent pas la prise en compte, par l'administration dans le cadre de son propre calcul figurant dans son mémoire en défense, au niveau des déductions, du montant des bénéfices répartis au titre de 2014, à partir des déclarations déposées au titre de 2013 et 2014, de 58 272 euros. Il résulte ainsi de l'instruction que la moins-value réalisée s'établirait à 14 euros – à supposer même justifié le résultat déficitaire de 2001 – et non à 144 438 euros comme calculé par les requérants. Ces derniers ne sont dès lors pas fondés à soutenir que la plus-value à court terme mise à leur charge devait être réduite d'un montant supérieur à celui déjà imputé. Par suite, le moyen doit être écarté.

Sur la qualité de loueur en meublés non professionnel de l'EURL Le Tremplin n° 9 :

9. Aux termes du VII de l'article 151 septies du code général des impôts : « *Les articles 150 U à 150 VH sont applicables aux plus-values réalisées lors de la cession de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés et faisant l'objet d'une location directe ou indirecte lorsque cette activité n'est pas exercée à titre professionnel* ».

10. Les parties se prévalent d'un mandat de gestion confié par l'EURL Le Tremplin n° 9 à la SNC Société Hôtelière Le Tremplin, qui n'est pas produit mais dont les termes ne sont pas contredits. L'article 3 du mandat précise que le mandant assume la responsabilité financière de l'exploitation. L'article 4.1 stipule que la société mandataire gère et exploite au nom du mandant et pour son compte le fonds de commerce d'hôtel, le Châlet-Hôtel Le Tremplin. Ce même article précise que le mandataire, qui exploite, outre l'hôtel Le Tremplin, deux autres hôtels, La Chaudanne et L'Eterlou, situés dans un même secteur géographique, s'engage à remplir équitablement l'hôtel Le Tremplin. Il est prévu, si le taux de remplissage et le coefficient d'occupation de l'hôtel Le Tremplin s'avéraient inférieurs au taux moyen de remplissage et de coefficient d'occupation des deux autres hôtels, le versement, par le mandataire au mandant, d'une indemnité, sauf si le résultat brut d'exploitation prévisionnel est atteint ou dépassé. Cette garantie, sous conditions, en cas de faible rendement de l'hôtel Le Tremplin par rapport aux deux autres hôtels n'est pas de nature à établir que le risque d'exploitation pèse sur le mandataire, contrairement à ce que soutiennent les requérants. Il est également prévu que le mandataire rende compte une fois par an de sa gestion au mandant, que les recettes appartiennent au mandant et que les pertes éventuelles sont supportées par lui seul. Par ailleurs, la rémunération du mandataire est composée d'honoraires de base s'élevant à 10 % de l'excédent brut d'exploitation et d'un éventuel intéressement aux résultats. Enfin, l'administration fait valoir, sans être contredite, que le contrat de participation prévoit, dans son article 8, que le résultat positif ou négatif de la société en participation est réparti entre les participants en proportion de leur cent millièmes attachés aux droits qui leur sont attribués en rémunération de leurs apports et, dans son article 6, que les participants sont tenus des pertes éventuelles et tenus de répondre aux appels de fonds qui pourraient s'avérer nécessaires pour couvrir lesdites pertes. Il résulte de ces contrats que la SNC Société Hôtelière Le Tremplin ne supporte pas seule les risques d'exploitation. L'EURL Le Tremplin n° 9 ne peut dès lors être regardée comme exerçant une activité de loueur en meublé, alors même que son activité est exercée à titre non professionnel. Les requérants ne peuvent, par suite, se prévaloir du régime d'imposition des plus-values prévu aux articles 150 V à 150 VH du code général des impôts.

11. Il résulte de ce qui précède que les conclusions à fin de décharge doivent être rejetées ainsi que, par voie de conséquence, les conclusions présentées sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

DECIDE :

Article 1^{er} : La requête de M. et Mme B... est rejetée.

Article 2 : Le présent jugement sera notifié à M. et Mme A... et C... B... et à l'administratrice générale des finances publiques chargée de la direction spécialisée de contrôle fiscal Centre-Est.

Délibéré après l'audience du 14 juin 2021, à laquelle siégeaient :

M. Dorlencourt, président,
Mme Le Toullec, première conseillère,
M. Joos, premier conseiller.

Rendu public par la mise à disposition au greffe le 28 juin 2021.

La rapporteure,

Le président,

Hélène LE TOULLEC

Frédéric DORLENCOURT

La greffière,

Isabelle METEAU

La République mande et ordonne au ministre délégué chargé 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.